

OS PRIVILÉGIOS FISCAIS: ISENÇÕES E INCENTIVOS FISCAIS

Guilherme Calmon Nogueira da Gama

*Juiz Federal e Professor de Direito Civil da Faculdade
de Direito da UERJ*

1. OS PRIVILÉGIOS FISCAIS

O tema referente aos privilégios fiscais está intimamente relacionado à questão da Cidadania Fiscal, e deve ser eficazmente utilizado para a efetiva implantação dos princípios constitucionais garantidores das liberdades fundamentais dos cidadãos, hodiernamente. É certo que a orientação tradicional a respeito do assunto não vem atingindo os resultados previstos, sendo imperativa a análise dos problemas existentes, possibilitando saná-los para a efetivação das liberdades dos cidadãos. Como bem ressalta o Professor Ricardo Lobo Torres, *temos seguido, especialmente nos períodos de autoritarismo, a política paternalista de privilégios fiscais e financeiros indiscriminados à burguesia, empobrecendo os assalariados e inibindo o aprimoramento da idéia de privilégio da cidadania, própria do Estado de Direito*¹

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro, Renovar, 1991, p. 81.

Antes de analisarmos os privilégios fiscais nos dias atuais, mister se faz a verificação histórica a respeito do tema, visando à sua melhor compreensão de acordo com a sistemática vigente. Durante a Idade Média, na época do feudalismo, o senhor feudal cobrava tributos e rendas patrimoniais em virtude de seu feudo que lhe representava uma gama de direitos. Com o advento do Estado Moderno, há o deslocamento do poder de cobrar impostos para o rei ou para o príncipe territoriais. Nos países que aderiram ao patrimonialismo, os senhores feudais e o clero conservaram, perifericamente, o direito ao recebimento de algumas rendas fiscais ou patrimoniais, como influência residual da época feudal², sob os fundamentos da autoridade suprema e da jurisdição. De acordo com a primeira idéia, *não pode impor tributo senão o príncipe que não reconhece superior, o qual, todavia, fica condicionado por leis gerais anteriores*³. A *jurisdictio*, no Estado Patrimonial, é conservada pelo senhor feudal e é proveniente do domínio da terra, consubstanciando-se na competência para exercer o poder normativo e judicial. Em praticamente todos os países que adotaram tal modelo fiscal e econômico, surge uma certa confusão entre as rendas patrimoniais e fiscais. Naquele tempo, a imunidade tributária era *a impossibilidade absoluta de incidência de impostos sobre determinadas pessoas, em virtude da liberdade estamental*, servindo de proteção à Igreja e à nobreza, mas excluindo os pobres. Com a transferência do poder fiscal do clero e do senhorio para o príncipe, entendia-se que o poder transferido era limitado pela preexistente liberdade estamental. Como lembra Ricardo Lobo, observa-se que *a Igreja ajuda mais o reino com as orações do que o soldado ou o escudeiro com as armas*⁴.

De se notar, contudo, que os denominados impostos indiretos sobre consumo, gastos ou despesas dos indivíduos foram criados

² TORRES, *op. cit.*, p. 23.

³ *Tractatus de Legibus ac Deo Legislatore*. Venetiis, Ex Typographia Balleoniana, 1740, lib. V, cap. XIV, nº I, p. 274.

⁴ TORRES, *op. cit.*, p. 34.

no final da Idade Média, com duplo objetivo: (a) fornecer maior arrecadação ao Tesouro para atender às necessidades financeiras do Estado; (b) atingir as classes privilegiadas (ou seja, clero e nobreza) que não sofriam tributação direta⁵. A imunidade fiscal da Igreja e do senhorio não se estendia ao campo dos impostos indiretos incidentes sobre as coisas, razão pela qual se passou a considerar a superioridade dos impostos indiretos para assegurar a igualdade.

Há a noção da distinção entre imunidades e privilégios, porquanto estes são concedidos pelo príncipe, compreendendo *a renúncia ao direito de impor tributos (privilégio negativo)* e *a concessão de auxílios e pensões (privilégio positivo)*, também fundados nos direitos e liberdades estamentais⁶. Na verdade, a situação fática relativamente às classes privilegiadas permanecia equivalente àquela anterior à transferência do poder fiscal. O clero e a nobreza conservaram a imunidade fiscal relativamente aos impostos diretos e obtinham os privilégios quanto aos tributos indiretos. Ou seja, em nada contribuíam, em termos fiscais, para o príncipe, tal como ocorria anteriormente. Em vários Estados Patrimoniais, inúmeras eram as isenções da sisa, da jugada e de outros impostos indiretos, ao mesmo tempo em que se concediam pensões e cômguas ao clero, e as tenças e doações aos nobres. A questão atinente à natureza do privilégio - concessão do príncipe justificada pela liberdade - era prevista no direito positivo e recomendada pelos doutrinadores, naquela época. Pode ser lembrado, por exemplo, Duarte Ribeiro de Macedo que recomendava a introdução das artes em Portugal, com a completa isenção tributária a qualquer artífice que pretendesse instalar uma fábrica nova. Para finalizar a análise da questão dos privilégios ainda no Estado Patrimonial, cumpre lembrar que os pobres não tinham imunidade de tributos, o que denotava uma estrutura fiscal injusta, *prejudicial à liberdade e à dignidade do homem*⁷. Tal

⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. ps. 8/9.

⁶ TORRES, *op. cit.*, p. 35.

⁷ TORRES, *op. cit.*, p. 45.

modelo era altamente deficitário em virtude do pequeno número de recursos oriundos do pagamento dos impostos indiretos pela população miserável, e era justificada a adoção de tal sistemática através da teoria da proporcionalidade dos impostos, vinculada à idéia de justiça comutativa, que transformaria a incidência do imposto indireto em imposição mais justa, ao ser mais vigoroso ou incisivo sobre os ricos do que sobre os pobres.

No Estado de Polícia, ainda existe a convivência entre o poder fiscal do príncipe e a fiscalidade periférica da Igreja e da nobreza⁸, com a ressalva de que começam a surgir críticas contundentes a esses poderes, o que conduziu a uma política de controle centralizadora. Nesse período, duas idéias fundamentam o modelo fiscal então existente: a de majestade e a do domínio eminente. Somente na fase seguinte, a do Estado de Direito, tais idéias são abandonadas e substituídas pelas noções de soberania nacional e de representação, desaparecendo a fiscalidade não-estatal. No período absolutista, há o recrudescimento da centralização do poder fiscal nas mãos do soberano, com o forte aumento das receitas tributárias e o aperfeiçoamento da administração financeira. A medida mais importante daquele período foi o da extinção da jurisdição do senhorio e dos donatários do reinado de D. Maria I, pelo alvará de 19 de julho de 1790. O poder do rei continua limitado pelas imunidades e privilégios da Igreja e da nobreza. Mas há o início da crítica contundente a esses direitos, com ataques diretos ao clero e à nobreza. Redirecionam-se os privilégios, objetivando incentivar o crescimento econômico dos países e alterando o tratamento da questão da pobreza.

No que se refere à Igreja, basicamente prossegue a intributabilidade absoluta da religião católica, mas surgem inúmeros críticos à imunidade da Igreja. Já, os privilégios fiscais das classes privilegiadas, normalmente resumidos às isenções de pagamento de impostos, sofreram severas críticas, nesse período, tendo sido objeto de restrição por algumas medidas legislativas. Sucede que a alteração não é radical, já que atinge apenas alguns

⁸ TORRES, *op. cit.*, p. 65.

privilégios fiscais negativos, muitas vezes substituindo-os pelos privilégios positivos, com o fornecimento de pensões, incentivos e subsídios. Há o início da orientação jurídica e filosófica de que os privilégios fiscais devem ter caráter eminentemente provisório (característica de transitoriedade) e a natureza de mera concessão do rei, passível, portanto, de revogação. Em virtude de tais noções, são enunciadas as primeiras regras atinentes ao tema: (a) só o príncipe pode conceder o privilégio; (b) os magistrados não têm o direito de concedê-lo.

A reformulação de alguns privilégios anteriormente concedidos à nobreza, e a própria crítica à classe dos nobres, vêm seguidas da política intervencionista de concessão de subsídios e incentivos fiscais e financeiros à burguesia.

No Estado de Polícia, há um novo tratamento dispensado à questão da pobreza. Procura-se aliviar a tributação dos pobres e colocar a cargo do Poder Público a política de efetiva proteção da classe menos privilegiada. Chega-se à conclusão de que o critério da proporcionalidade é injusto, por atingir em alíquotas iguais, os ricos e os pobres. Discute-se a respeito da adoção da progressividade da tributação, com a ressalva, apenas, da imunidade do mínimo existencial, com a supressão da incidência fiscal sobre aqueles indivíduos que não possuem riqueza mínima até para sua própria sobrevivência.

Finalmente, com o surgimento do liberalismo, já no Estado Fiscal, o poder fiscal é completamente centralizado no Estado, sendo suprimida a fiscalidade periférica até então existente. Nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres⁹, *há uma nova estrutura da propriedade, com o tributo a incidir sobre a economia burguesa e se extinguindo as jurisdições da Igreja e do senhorio*. O monopólio do poder fiscal do Estado se fundamenta em duas idéias centrais: a de soberania e a de contrato social. Consoante aquela, não se admite qualquer poder igual ou superior ao Estado. E, de acordo com a noção de contrato social, os

⁹ TORRES, *op. cit.*, p. 118.

cidadãos renunciaram a uma parcela mínima de sua liberdade em favor do Estado, recebendo em troca a garantia e a segurança dos direitos de liberdade. *A natureza contratual da tributação e o princípio do minimalismo fiscal aparecem ainda na obra de Bentham e de Adam Smith*¹⁰.

No Estado Fiscal, o poder fiscal do Estado, apesar de exclusivo diante da supressão da fiscalidade periférica da Igreja e da nobreza, não é absoluto ou insuscetível de qualquer limitação. Aqui, a liberdade preexistente limita a soberania fiscal através das imunidades e pelas proibições de privilégio e de confisco. Houve uma reformulação da orientação até então adotada, para substituir as imunidades e privilégios anteriormente existentes pelas imunidades e privilégios dos cidadãos, da mesma forma em que se trocou a garantia da liberdade estamental pela da liberdade individual.

O art. 4º, seção 2 (1) da Constituição norte-americana, ao proclamar que *os cidadãos de cada Estado serão titulares de todos os privilégios e imunidades dos cidadãos de outros Estados*, atribuiu um cunho democrático e genérico às imunidades e aos privilégios do tratamento igualitário ou não-discriminatório.

A imunidade é a impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre coisas ou pessoas, aparecendo como qualidade dos direitos fundamentais dos cidadãos, *em homenagem à liberdade individual*¹¹. Relativamente aos privilégios, há profunda alteração no seu tratamento, durante o Estado Fiscal. São vedados os privilégios pessoais ou odiosos e são autorizados ou permitidos os privilégios dos cidadãos fundados em características objetivas ou reais. Contudo, ainda subsistem alguns privilégios da fase anterior, concedidos à Igreja e à burguesia.

A Constituição Imperial de 1824, em seu art. 179, item 16, extinguiu os privilégios odiosos, ou seja, aquelas permissões para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum.

¹⁰ TORRES, *op. cit.*, ps. 120/121.

¹¹ TORRES, *op. cit.*, p. 128

Na precisa definição do Professor Ricardo Lobo, *odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções e incentivos, tudo em razão de discriminações pessoais, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero ou da nobreza*¹².

A supressão dos privilégios odiosos das classes e dos estamentos induz à permissão da concessão de privilégio ao cidadão de ser tratado desigualmente, objetivando compensar uma desigualdade, fundada em condições eminentemente objetivas, para que seja alcançado o fim do princípio isonômico. É certo que todo privilégio denota uma discriminação, e quando o elemento discriminador é cabível em virtude da desigualdade na situação real, para que seja obtida a igualdade final, é permitida a concessão do privilégio. Desse modo, a concessão de auxílios e pensões aos pobres, e a isenção do pagamento de tributo às pessoas de menor capacidade contributiva não são privilégios odiosos.

Tais privilégios não-odiosos, ou na expressão utilizada pelo Professor Lobo Torres, *privilégios equalizadores* não se fundamentam na questão da liberdade, posto não constituírem usurpação dos direitos fundamentais. A sua concessão, sob a forma negativa (isenções) ou sob a forma positiva (incentivos e subvenções), é fundada no princípio de justiça, ou em virtude do princípio do desenvolvimento econômico.

Inobstante tais considerações, no Brasil foram mantidos vários privilégios existentes no antigo regime. O direito positivo previu e a doutrina justificou vários privilégios concedidos ao clero e à burguesia, podendo ser lembrada a Constituição de 1824 que atribuiu competência ao Poder Executivo para prover os benefícios eclesiásticos, contrariamente aos princípios e idéias liberais.

¹² TORRES, *op. cit.*, p. 129.

No Estado Fiscal, relativamente à questão da pobreza, o Poder Público tem a possibilidade de conceder subvenções, subsídios ou incentivos nas hipóteses de pobreza relativa. Estrutura-se, juridicamente, a imunidade fiscal do mínimo existencial, e os privilégios concedidos aos pobres.

No Estado de Direito, o poder de tributar se assenta no princípio da capacidade contributiva, emanada da noção de justiça distributiva, concretizando-se no princípio da progressividade. A regra então adotada é a *regra de justiça segundo a qual cada cidadão deve pagar o imposto de acordo com a sua capacidade de contribuir*¹³, sendo que esse pagamento não deve atingir a parcela mínima necessária à existência humana, digna, que é limitadora do poder fiscal do Estado (princípio do mínimo existencial).

O mínimo existencial, como condição da liberdade, implica a necessidade do Estado efetuar prestações positivas de natureza assistencial, e ainda resulta na imunidade fiscal, no que se refere à *impossibilidade do poder impositivo do Estado invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência*¹⁴. O princípio da imunidade do mínimo existencial não está previsto expressamente no texto constitucional brasileiro vigente. Importante notar que a Constituição de 1946, em seu art. 15, § 1º, garantia tal princípio, ao assegurar a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. A despeito do desaparecimento do dispositivo constitucional tal como havia em 1946, o princípio pode ser encontrado através da garantia sob a forma de isenções de determinados impostos indiretos (ICM e IPI), previstos em lei. O imposto sobre a renda, da mesma forma não incide sobre um mínimo indispensável à sobrevivência do declarante. *O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria; deve-se procurá-lo na idéia de*

¹³ TORRES, *op. cit.* p. 134.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro, 1993, p. 58.

*liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios dos cidadãos*¹⁵.

Pode, ainda, ser lembrada a não-incidência do imposto sobre a renda relativamente às aposentadorias e pensões de indivíduos com idade superior a sessenta e cinco anos, com rendimentos exclusivos do trabalho (art. 153, § 2º, inc. II, da Constituição Federal). E, a imunidade do imposto territorial rural sobre pequenas glebas rurais de proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, da Constituição Federal).

E, o Poder Público, desde que tenha possibilidade (disponibilidade) ou dentro das forças do orçamento, pode conceder subvenções, subsídios ou incentivos, para as situações de pobreza relativa. São privilégios permitidos, que não são considerados odiosos, que tendem a aumentar gradativamente com o fortalecimento das finanças públicas.

2. A PROIBIÇÃO DOS PRIVILÉGIOS ODIOSOS

De acordo com as normas e princípios constitucionais vigentes, as limitações constitucionais ao poder de tributar se consubstanciam nas imunidades (art. 150, inc. IV, V e VI, da Constituição da República), na proibição dos privilégios odiosos (art. 150, inc. II; arts. 151 e 152, da Constituição Federal), nas proibições de discriminação fiscal e nas garantias normativas ou princípios gerais ligados à segurança dos direitos fundamentais, tais como a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e a transferência (art. 150, incs. I, II e §§ 5º e 6º, do texto constitucional)¹⁶.

A proibição do tratamento fiscal desigual o que, em última análise, é espécie do princípio isonômico, insculpido no *caput*, do

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*. In: *Revista de Direito Administrativo* nº 177. Rio de Janeiro, p. 29.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 54.

art. 5º, da Magna Carta, está previsto no art. 150, inc. II, da Constituição Federal, que veda o tratamento desigualitário ou discriminatório *em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*. É, exatamente, nas palavras de Ricardo Lobo, "*o contraponto fiscal, sob forma negativa, do princípio proclamado afirmativamente no caput do art. 5º*"¹⁷. A proibição da desigualdade, na verdade, somente será aplicável no tocante à apreciação da capacidade contributiva do cidadão ou da necessidade do desenvolvimento econômico se não tiver fundamento na justiça ou na utilidade social.

A proibição da desigualdade, tal como prevista no inc. II, do art. 150, já referido, se especializa sob duas formas: (a) a proibição de privilégios odiosos; (b) a proibição de discriminação fiscal. Tais vedações incluem qualquer instrumento fiscal, tanto no campo das renúncias das receitas (como, por exemplo, isenção, dedução, diminuição de alíquota) quanto na seara dos gastos públicos (subsídios, subvenções ou restituições de tributos). O privilégio fiscal negativo é representado pelas isenções ou reduções de tributos, acarretando sempre uma concessão contrária à ordem legal. Por sua vez, o privilégio fiscal positivo se consubstancia nos incentivos, subvenções, subsídios e restituições de tributos, representando um tratamento preferencial a alguém. É entendimento corrente que a Constituição Federal promulgada em 1988 deu tratamento mais consentâneo com o correto à questão referente aos privilégios fiscais, ao proibir genericamente os odiosos e a permitir a concessão dos não-odiosos. Os arts. 151 e 152 da Lei Maior, cuidam de vedações específicas relacionadas aos privilégios por parte da União, ou dos Estados ou dos Municípios.

O princípio genérico da proibição da concessão de privilégios odiosos, consagrado no inc. II, do art. 150, da Constituição da República, impede a existência de qualquer elemento discriminador que conduza à diminuição ou mesmo à exclusão da

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 64.

imposição tributária, acarretando a desigualdade entre indivíduos. A redação adotada pela Assembleia Nacional Constituinte, no tocante à adoção de tal princípio, teve por escopo suprimir os privilégios odiosos que haviam sido concedidos na vigência da ordem jurídico-constitucional de 1967/1969, como podem ser lembradas as isenções de imposto sobre a renda concedidas aos militares, magistrados, deputados e senadores. Houve proibição explícita à concessão de privilégios fiscais em favor de empresas públicas, e reciprocamente, foram vedadas discriminações contra as empresas privadas (art. 173, § 2º, da Constituição Federal de 1988).

De se notar, no entanto, que apenas *a discriminação infundada ou desarrazoada é odiosa, já que o direito tributário, sendo essencialmente discriminatório, deve sempre introduzir distinções entre os contribuintes, com base na capacidade econômica de cada qual*¹⁸. Inexiste um rol exaustivo de hipóteses de proibições de *discrimine*.

Os privilégios odiosos são vedados em virtude de violarem o direito fundamental à igualdade de tratamento, não tendo por fundamento a liberdade. No entanto, algumas *imunidades* previstas no inc. VI, do art. 150 do texto constitucional, têm características próprias de privilégios odiosos, como a dos jornais.

Privilégio significa a impossibilidade de discriminação entre os cidadãos que estejam em igualdade de condições.

3. AS ISENÇÕES FISCAIS E INCENTIVOS FISCAIS

A isenção fiscal é a principal espécie de privilégio fiscal de natureza negativa, admissível no sistema jurídico brasileiro desde que não seja odiosa. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, *Caput*, prevê como causas de exclusão do crédito tributário, a

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 69.

isenção e a anistia. Ao tratar dos motivos e causas para a concessão de isenções, Aliomar Baleeiro entendia que era *inconcebível a isenção geral e universal, a de todos os tributos, por isso mesmo que ela, no mundo contemporâneo, não é privilégio de classe ou de pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos a determinadas atividades, que o Estado visa a incrementar pela conveniência pública*¹⁹.

A isenção tributária tem por finalidade a aplicação de uma política de incentivo a determinadas atividades, bem como a busca da justiça fiscal em relação a certos indivíduos, dentro de um contexto de observância de princípios relacionados à capacidade contributiva, e princípios econômicos, considerando certos critérios que não sejam discriminatórios ou distintivos. A isenção não deve ser concedida como favor ou privilégio de *mão beijada*, pois a todos incumbe o dever de contribuir para a manutenção dos serviços públicos.

Na exata conceituação feita por Ricardo Lobo, *a isenção (ou privilégio não-odioso) é a limitação fiscal derogatória da incidência, fundada na idéia de justiça, tendo por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária; possui eficácia constitutiva, é revogável com efeito restaurador da incidência e abrange apenas a obrigação principal*²⁰.

Enquanto a lei geral institui a obrigação tributária, a norma especial do privilégio permite que alguém não pague o tributo, através de um privilégio negativo (isenções) ou de outros instrumentos que a obrigação possa se converter, como as subvenções e as restituições (privilégios positivos).

Nos períodos de autoritarismo no Brasil, mormente entre 1930 e 1945, 1964 e 1979, houve um aumento na política governamental de concessão de privilégios fiscais em favor de

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 10ª ed., p. 587.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 70.

certa parcela da burguesia, sob o argumento da necessidade do desenvolvimento econômico. Nesses períodos, as isenções, os incentivos fiscais, as subvenções tornaram-se instrumentos comuns para promover e sustentar o desenvolvimento econômico do País. Contudo, o abuso na concessão de tais privilégios, a falta de controle e fiscalização quanto ao emprego correto do dinheiro público, além da crise econômico-financeira do Tesouro resultaram no descrédito e completo fracasso da ideologia de concessão de privilégios fiscais.

A Constituição Federal de 1988, em época oportuna, traçou algumas orientações e regras básicas para a política de isenções. Inicialmente, o art. 150, inc. II, proíbe a concessão de privilégios odiosos, ou seja, aqueles destituídos de razoabilidade e de apoio nos princípios da capacidade contributiva e do desenvolvimento econômico. O art. 70, por sua vez, ao cuidar dos mecanismos de controle interno e externo da Administração Pública, prevê o efetivo controle de legitimidade exercido pelo Tribunal de Contas, aí inserido o exame de mérito do real proveito das renúncias de receita para o efetivo desenvolvimento do País. O art. 165, § 6º, que enuncia o princípio da transparência, ordena o acompanhamento do demonstrativo dos efeitos de todas as renúncias e subvenções junto com o orçamento, possibilitando a descoberta de incentivos camuflados e equiparando os privilégios positivos com os negativos.

Releva notar que a política governamental de concessão de privilégios fiscais, principalmente sob a forma de isenções, entrou em franco declínio em diversos países, quase que na mesma época, podendo ser lembrada a reforma do ex-Presidente Ronald Reagan, em 1985, que diminuiu o número de isenções e de privilégios positivos.

Em tema de isenção tributária, é importante lembrar a diversidade de entendimentos acerca da natureza jurídica e efeitos de tal instituto. Consoante Rubens Gomes de Souza, apesar da isenção, ocorre o fato gerador, nascendo a obrigação tributária, havendo a dispensa do pagamento da obrigação por força de lei. Esse entendimento encontra vários adeptos na doutrina brasileira,

como, por exemplo, Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, para quem *a isenção significa a dispensa do pagamento do tributo devido, uma vez que ocorre o fato gerador, dá-se a incidência tributária, sem, todavia, ser constituído o crédito tributário, pois o lançamento não se efetiva*²¹.

De outro lado, Souto Maior Borges ensina que na isenção tributária ocorre a derrogação da Lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva. A isenção é verificada no plano da norma jurídica e não no plano fático. O fato abstrato, em virtude da isenção, deixa de existir e dessa forma não há como nascer nenhuma obrigação tributária. O Supremo Tribunal Federal continua a entender que, na isenção ocorre fato gerador, nasce a obrigação tributária e a lei apenas dispensa o seu pagamento. Contudo, a melhor orientação acerca do tema é a de que *a isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça, ou, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter o seu âmbito de validade restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça*²².

Os princípios tributários, previstos em âmbito constitucional, constituem verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar e objetivam estabelecer um equilíbrio entre o poder impositivo e os contribuintes. As isenções tributárias subordinam-se a vários princípios constitucionais, sendo certo que duas idéias básicas as fundamentam: (a) justiça; (b) segurança jurídica²³. À noção de justiça, estão atrelados os princípios da capacidade contributiva, da economicidade e do desenvolvimento econômico. Ao ideal da segurança jurídica, se vinculam os princípios da legalidade, da anterioridade e da transparência orçamentária.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva em tema de isenções, o benefício deve ser concedido àquele que não tenha

²¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*.

²² CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 379.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 251.

capacidade econômica para suportar o pagamento do tributo, sendo aplicável, em regra, às hipóteses de isenções genéricas e gratuitas que visam não agravar as classes menos favorecidas da população, àqueles que tenham menor poder aquisitivo. Tal princípio é perfeitamente possível de ser posto em prática, com os mesmos fundamentos, no que concerne às isenções de taxas e contribuições de melhoria, já que é a população de mais baixa renda quem mais necessita dos serviços e/ou obras públicas. Como lembrava o saudoso Aliomar Baleeiro, *o princípio fundamental, fonte principal de critérios discriminatórios, é o da capacidade contributiva (expresso no art. 202, da Constituição Federal de 1946, e suprimido pela Emenda nº 18/65), que recomenda a personalização do imposto e a sua graduação, segundo as possibilidades econômicas do contribuinte. Mas a igualdade será respeitada dentro da mesma categoria de contribuintes*²⁴.

E, conforme o princípio do desenvolvimento econômico, a concessão de privilégio fiscal pelo Estado não será odiosa se se fundar na necessidade de crescimento econômico do País (ideologia das décadas de 60 e 70, no Brasil). Hoje em dia, tal princípio somente se justifica relativamente às isenções se houver perspectiva de distribuição de rendas e da criação de empregos, porquanto os resultados advindos da política governamental de incentivos fiscais sem tais fundamentos foram catastróficos.

Finalmente, o princípio da economicidade propugna que o Estado deve obter o maior proveito, com o menor gasto possível, monetária e financeiramente falando. As isenções, assim, devem ser financeiramente produtivas, ou levando ao desenvolvimento econômico ou ao melhor resultado possível com menor gasto ou despesa pelo Tesouro.

Como regra, *as isenções fiscais só devem ser concedidas se houver diferenças substanciais entre os indivíduos ou atividades*

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro, Forense, 1960, p. 224.

*poupados do ônus tributário, e os que a ele se sujeite*²⁵. As isenções, para serem válidas, devem alcançar toda uma categoria de indivíduos ou atividades, identicamente situados. Como lembrava Sampaio Dória, as franquias tributárias se outorgam apenas no interesse público.

As isenções estão intimamente relacionadas com os direitos e garantias fundamentais, e principalmente em virtude do princípio isonômico (art. 150, inc. II, da Constituição Federal). Três orientações básicas relativas às isenções, podem ser verificadas pela exegese do art. 150, inc. II: *(a) proíbe os privilégios odiosos, ou seja, isenções e quaisquer outros benefícios que não encontrem fundamento razoável no direito para distinguir entre cidadãos; (b) proíbe as discriminações odiosas, representadas por exceções ou por condições inconstitucionais criadas no ato concessivo da isenção, como aquelas que excluem certas pessoas ou bens do gozo da exoneração fiscal; c) permite os privilégios não-odiosos, consubstanciados nas isenções outorgadas para manter o equilíbrio regional (art. 151, I) ou para respeitar o princípio da capacidade ontributiva.*²⁶

Desse modo, qualquer privilégio fiscal que se desgarre do princípio isonômico da capacidade contributiva ou do desenvolvimento econômico viola o direito fundamental à igualdade de tratamento, convolvendo-se em discriminação odiosa, a atingir o patrimônio alheio.

As situações fiscais análogas devem ser igualmente tributadas, sem discriminação ou privilégios odiosos. A esta altura, merece referência o entendimento de José Afonso da Silva²⁷, segundo o qual *o princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal; diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível.*

²⁵ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. Rio de Janeiro, Forense, 1986.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 254.

²⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo, RT, 5ª ed., p. 196/197.

Em célebre obra acerca do assunto, José Souto Maior Borges demonstrou que *somente se pode isentar com a razoabilidade presumida em qualquer ato legislativo, como estimam dizer os autores argentinos*. Segundo o citado jurista, *o ordenamento constitucional tributário do País exige que os contribuintes, em idênticas circunstâncias características de capacidade contributiva, se submetam a idêntico tratamento tributário. No Moderno Estado de Direito, a igualdade e a generalidade são princípios básicos de tributação, com os quais colidem as isenções de pessoas ou grupos sociais estabelecidos pura e simplesmente **intuitu personae**, isto é, sem nenhuma consideração de justiça fiscal ou de ordem social ou econômica*²⁸. As exceções ao princípio da generalidade da tributação são fundadas em exigências da justiça fiscal, adequando-se aos princípios da capacidade contributiva, do desenvolvimento econômico.

Objetivando finalizar esse tópico, faz-se imperiosa a referência à possibilidade da União conceder incentivos fiscais, discriminatórios, em favor do desenvolvimento de áreas atrasadas, em prol da expansão do mercado interno e da busca da homogeneização da economia no País. Durante a vigência da Constituição Federal de 1946, vários diplomas legais instituíram incentivos a determinadas áreas geográficas, como por exemplo a Zona Franca estabelecida em Manaus.

4. JUSTIÇA FISCAL, DESENVOLVIMENTO URBANO E UTILITARISMO

Com o aparecimento do Estado Fiscal, as finanças passaram a se basear nos tributos, exigidos com fundamento na Justiça distributiva, e no seu princípio fundamental da capacidade contributiva. Procurava-se, por meio da tributação, adequar o sistema impositivo às diversas situações, objetivando alcançar o ideal de justiça. A despeito do distanciamento havido, durante um

²⁸ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed., 1980, ps. 40/43.

certo período, entre a tributação e a justiça financeira, através de considerações com a *utilidade*, reconhece-se, hoje em dia, o retorno do pensamento sobre a justiça fiscal. Como ressaltava Baleeiro, *desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam unissonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos; contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte*²⁹.

A justiça fiscal é basicamente distributiva, característico do sistema publicístico, significando a sistemática de tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam. Mas pode ser detectada a natureza comutativa, própria das relações de troca, como ocorre relativamente às taxas e contribuições.

Previsto como um dos princípios cardeais da idéia de justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva ingressou no ordenamento constitucional brasileiro no início do século passado, tendo sido posteriormente esquecido, e retornado na Constituição de 1946. Novamente abolido do texto constitucional em 1967 e 1969, ressurgiu em 1988, conforme § 1º, do art. 145. A capacidade contributiva é a capacidade econômica do contribuinte, significando o princípio que cada um deve contribuir na proporção de seus bens e rendas, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

O princípio da capacidade contributiva não justifica a incidência de tributo sobre o mínimo necessário à vida (imunidade do mínimo existencial), nem sobre a totalidade da riqueza (vedação do tributo confiscatório). A expressão utilizada no texto constitucional *sempre que possível* é indicativa da necessidade do ajustamento do princípio da capacidade contributiva às várias espécies de impostos, mas não admite a ausência de sua aplicação quando isso não for possível.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.

No tocante à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos incentivos fiscais, há necessidade da distinção da espécie de privilégio. Aqueles que atuam na vertente da receita, como as isenções, se subordinam aos princípios da capacidade contributiva, enquanto os privilégios positivos (operam na via da despesa) se orientam pelos princípios do desenvolvimento econômico, da igualdade entre as regiões, e não são fundados no princípio da capacidade econômica.

Não se toleram discriminações, nem isenções que não tenham razoabilidade e compatibilidade com o sistema constitucional. *Razoável será a classificação que um homem bem informado, inteligente, de bom senso e civilizado possa racionalmente prestigiar. A classificação deve repousar sobre uma diferença real, e não aparente, de modo que todos situados identicamente sejam tratados com igualdade; que a classificação deve ter uma finalidade, ou a consecução de uma política dentro da competência do Estado; e que a diferença deve ter um nexo com o objetivo da legislação, que seja substancial, e não apenas remoto ou especulativo*³⁰.

De acordo com o princípio do desenvolvimento econômico, os tributos devem ser cobrados de modo a não criarem obstáculos ao desenvolvimento econômico, sendo certo que constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, inc. II, da Constituição Federal). Basicamente, os incentivos fiscais têm justificativa na idéia de crescimento econômico. O princípio do desenvolvimento econômico, hodiernamente, propugna um mínimo de intervenção direta do Estado na economia, redirecionando os investimentos para as obras de infraestrutura, e se compatibiliza com outros princípios de justiça como a redistribuição de rendas e a capacidade contributiva. A visão utilitarista, segundo a qual a sociedade é ordenada de forma justa quando suas instituições são organizadas de forma que se tenha o maior saldo positivo da soma de satisfações de todos os indivíduos que a ela pertençam, mesmo com sacrifício da justiça

³⁰ SAMPAIO DÓRIA, *op. cit.*

fiscal, não mais prevalece. O utilitarismo, compreendido como uma visão do desejo de obter um bem-estar social cada vez maior, sem se preocupar com a repartição ou distribuição das satisfações obtidas entre os cidadãos, fracassou, conforme a experiência demonstrou. A história brasileira é demonstrativa de tal afirmação, conforme visto. Nas épocas de Estado totalitário, adotou-se uma política governamental de concessão de privilégios fiscais, sob o fundamento da sua necessidade para o desenvolvimento econômico do País (visão utilitarista) sem que houvesse perspectiva de futura distribuição de rendas e de geração de empregos. Os resultados de tal política são conhecidos, e persistem até hoje no panorama econômico-financeiro do País.

5. CONCLUSÕES

Após a abordagem feita, verifica-se que o tema relacionado aos privilégios fiscais comporta inúmeras conclusões e ainda várias indagações. No caso brasileiro, importante se faz mencionar que a Constituição Federal de 1988, sem dúvida alguma, constitui um grande avanço, nesse particular, ao tornar expressos vários princípios e regras principiológicas que eram objeto de dúvida na vigência do texto constitucional revogado. A adoção do princípio da capacidade contributiva, no § 1º, do art. 145, da Constituição, representa uma importante conquista no campo tributário, sendo intimamente vinculado ao princípio da igualdade. Outrossim, a supressão dos privilégios fiscais descabidos, além da vedação do tratamento fiscal discriminatório, em virtude do inc. II, do art. 150, da Constituição, constituem fundamentais iniciativas para a efetiva realização da justiça fiscal. É certo que persistem falhas no texto, conforme lembrado pelo Professor Ricardo Lobo Torres, como por exemplo a questão da imunidade dos jornais e revistas. Mas, mesmo em relação aos pontos insuficientes, incumbe ao intérprete do texto encontrar o verdadeiro sentido do sistema jurídico-constitucional hoje vigente, possibilitando a efetivação dos objetivos e metas previstas constitucionalmente, como a construção de *uma sociedade livre, justa e solidária* (inc. I, do art.

3º, da Constituição), a erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução das desigualdades sociais e regionais (inc. III, do dispositivo citado), a promoção do bem de todos, sem qualquer discriminação (inc. IV), sem se esquecer da garantia do desenvolvimento nacional (inc. II, do art. 3º). Todos os objetivos assinalados se fundamentam em princípios de justiça, razão pela qual outra não pode ser a meta da política estatal de incentivos fiscais.

A certeza é a de que possuímos os instrumentos necessários à obtenção das metas desejadas. Então, qual é a razão da falta de utilização ou utilização parcial dos meios disponíveis? Provavelmente, a falta de vontade política, quem sabe...

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 10. ed., 1985, 667p.

_____, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro, Forense, 2. ed., 1960, 430 p.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed., 1980.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 4. ed., 1993, 471 p.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Biblioteca Freitas Bastos, 5. ed.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. Rio de Janeiro, Forense, 1986.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo, RT, 5. ed. atual., 1989, 751 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro, Renovar, 1991, 193 p.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 1993, 373 p.

_____. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*. In: *Revista de Direito Administrativo* 177, p. 29/49, 1989.